

0- 785056

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАУК
ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА

На правах рукописи

Щёкин Денис Михайлович

**ЮРИДИЧЕСКИЕ ПРЕЗУМПЦИИ
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

Специальность 12.00.14 – административное право, финансовое право

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва-2001

Работа выполнена в Институте государства и права Российской Академии
Наук (сектор налогового права).

Научный руководитель (консультант) — кандидат юридических наук
Пепеляев Сергей Геннадьевич

Официальные оппоненты — доктор юридических наук профессор
Химичева Нина Ивановна
кандидат юридических наук, доцент
Соколова Эльвира Дмитриевна

Ведущая организация — Институт законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве Российской Федерации

Защита диссертации состоится 6 июня 2001 г. в 11 часов 00 минут на
заседании диссертационного совета Д. 002.002.02 в Институте государства и права
РАН по адресу: 119841, г. Москва, ул. Знаменка, д. 10.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ИГП РАН по адресу:
119841, г. Москва, ул. Знаменка, д. 10.

Автореферат разослан 28 » апреля 2001 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета.
кандидат юридических наук



КОРОЛЕВ С. В.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000580963

С введением в действие кодифицированной формы налогового законодательства (части первой и второй Налогового Кодекса Российской Федерации) произошел окончательный отказ от общего, схематического правового регулирования налоговых отношений, который был свойствен Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и отечественному налоговому законодательству начала и середины 90-х годов XX века. Становление и развитие кодифицированной формы правового регулирования налоговых отношений объективно ведет к совершенствованию приемов юридической техники налогового законодательства.

Совершенствование юридической техники налогового законодательства продиктовано, помимо прочего, особым значением законной формы налога. Конституция РФ (ст. 57) устанавливает обязанность каждого платить «законно установленные налоги и сборы». Основываясь на этой норме, Конституционный Суд РФ неоднократно отмечал важность законной формы налога для возникновения обязанности по его уплате.

Совершенствование юридической техники налогового закона позволяет реализовать требования ясности, понятности и непротиворечивости, которые предъявляются к нормам налогового законодательства. Ясный и понятный налоговый закон является средством защиты прав налогоплательщика, препятствует произвольному толкованию и применению такого закона, т. е. способствует реализации принципов правового государства.

Одним из приемов юридической техники налогового законодательства является использование юридических презумпций, с помощью которых законодательно предполагается существование определенных фактов, влияющих на налоговое обязательство, на основании связи презюмируемых фактов с фактами известными (основанием презумпции). Ярким примером является презумпция рыночных цен, установленная в ст. 40 Налогового Кодекса Российской Федерации.

В связи с этим вопросы использования в действующем законодательстве юридических презумпций нуждается в теоретическом осмыслении.

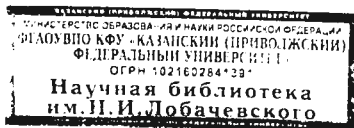
Юридических презумпций в дореволюционный период исследовали Д. Мейер, И. Оршанский, Г. Ф. Дормидонтов. В советское время к исследованию правовых презумпций обращались С. С. Алексеев, В. А. Туманов, В. К. Бабаев, В. А. Ойгензихт, С. Голунский, О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский, В. П. Воложанин, В. И. Каминская, М. С. Строгович, Е. Б. Тарбагаева, Н. Ф. Качур, Тилле А. А. и ряд других авторов.

Среди дореволюционных авторов проблемы использования презумпций в налоговом праве затрагивали в своих работах Ю. А. Гагенмейстер, Е. Г. Осокин, И. И. Янжул, И. Х. Озеров, И. М. Кулишер, П. П. Гензель, Д. М. Львов.

В современной науке к анализу правовых презумпций в налоговом праве обращались С. А. Герасименко, А. В. Брызгалин, С. Г. Пепеляев и ряд других авторов.

Основой для исследования по ряду вопросов, затронутых в диссертации, явились работы по налогам и налоговому праву таких авторов как С. Г. Пепеляев, А. В. Брызгалин, Б. Н. Топорнин, С. Д. Цыпкин, О. В. Бойков, А. И. Бутурлин, К. С. Бельский, М. Ф. Ивлиева, Р. Ф. Захарова, В. С. Буров, О. Н. Горбунова, И. В. Цветков, И. И. Кучеров, Е. В. Бельская, Г. В. Петрова, Е. В. Грачева, М. А. Гурвич, Э. Д. Соколова, Н. И. Химичева, М. В. Карасева, А. Н. Козырин, В. И. Слом, В. Э. Рогачев, А. В. Дёмин, Д. В. Винницкий, Э. М. Цыганков, Р. А. Шепенко, М. П. Смирнов, Ю. Н. Стариков, А. А. Никонов, Г. П. Толстопятенко, И. Г. Федотовой, М. В. Лушникова, Р. Берник, О. И. Бажанов, А. Н. Головкин, В. М. Зарипов, М. С. Мухин, С. В. Зямляченко, Е. М. Воловик, В. В. Мудрых, О. Фомина, С. Боботов, Е. А. Зингер, А. А. Ялбулганов, и некоторых других авторов.

При диссертационном исследовании были использованы работы зарубежных авторов по финансовому праву, таких как П. М. Годме, К. Родбертус, Бен Дж. М. Терра, К. Коттке, Л. Р. Дернбург, К. Фогель.



Были проанализированы также работы авторов по налогам и налоговому праву из стран-СНГ. таких как Е. С. Белинский (Украина), Н. П. Кучерявенко (Украина), М. А. Перепелица (Украина). С. В. Александров (Украина), Т. Я. Мироненко (Украина). Е. В. Порохов (Казахстан).

Также были изучены диссертации и авторефераты, в которых затрагиваются вопросы, освещаемые в данной диссертации, в том числе, работы А. А. Крымова, Т. Я. Хабриевой, Ю. Г. Зуева, О. Ю. Гай, В. Г. Истомина, И. Н. Куксина, К. А. Пирцхалава, В. П. Исаева, М. Э. Кочергиной. Е. Ю. Веденеева, Л. Д. Кузнецова, Е. В. Переверзева, М. Ю. Орлова, В. В. Попова.

При проведении исследований автор также обращался к работам специалистов в области административного права, в частности, – А. П. Алехина, А. А. Кармолицкого, Ю. М. Козлова, А. П. Коренева, М. И. Еропкина, М. Д. Загряцкого, Е. В. Овчаровой, В. И. Новоселова, А. А. Жданова, Е. Старосыцяк, С. С. Студеникина, В. А. Евтихиева, В. А. Власова, З. М. Рахлина и некоторых других.

Автор многое почерпнул для темы исследования в работах в области гражданского права таких авторов как М. М. Агарков, В. П. Доманжо, М. И. Брагинский, М. В. Витрянский, И. Б. Новицкий, И. А. Покровский, В. Ф. Яковлев, К. Скловский, Е. Богданов, А. П. Сергеев, В. П. Грибанов, В. А. Тархов, В. А. Белов, Л. В. Щенникова и ряда других.

Кроме того, в работе содержится анализ работ ряда экономистов по вопросам налогообложения, таких авторов как Черник Д. Г., И. В. Горский. Пансков В. Г., Шаталов С. Д.

Философской основой для отдельных выводов диссертации послужили работы И. Канта.

При всем обилии литературы по вопросам налогообложения нельзя не отметить недостаточную теоретическую проработанность проблем использования юридических презумпций в налоговом законодательстве. В литературе встречается лишь отдельные разрозненные упоминания о той или

иной презумпции, действующей в налоговом праве. В ряде случаев дается более обстоятельный анализ какой-либо отдельной презумпции.¹ Однако системного исследования проблем и вопросов применения в налоговом законодательстве юридических презумпций до сих пор нет. Между тем, необходимость повышения эффективности правового регулирования налоговых отношений требует теоретического анализа приемов правового регулирования, к числу которых и относятся юридические презумпции.

Наука налогового права не может развиваться обособлено от теоретических разработок других отраслей права. Поэтому анализ презумпций в налоговом праве невозможен без широкого обращения к исследованиям по презумпциям, существующим в теории государства и права и по отдельным отраслям права. Исходя из этого, в работе презумпции налогового права исследуются на основе теоретических разработок по правовым презумпциям, существующим в теории государства и права и в литературе по отдельным отраслям права. Этим объясняется большой объем привлечения материала по правовым презумпциям иных отраслей права.

Актуальность. Действующее налоговое законодательство является несовершенным не только по содержанию (излишнее количество налогов, непродуманная система льгот и т. д.), но и по правовой форме. Более того, среди ряда авторов встречается пренебрежительное отношение к правовой форме налогового законодательства.²

Однако низкая юридическая техника налоговых законов ведет, с одной стороны, к расширительному толкованию обязанностей налогоплательщика в ведомственных актах, с другой - к возникновению налоговых «лазеек» и потерям бюджета. Фактически при этом, в известной мере, установление и определение элементов налога происходит не в

¹ см. например: Брызгалин А. В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях: сущность и вопросы практического применения // Хозяйство и право 1999 г. № 9, с. 61

² Горский И. В. Еще раз о налогах и налоговом законодательстве // Налоговый Вестник, декабрь 1999 г., с. 40-43.

законной форме, а в форме ведомственных инструкций, писем, разъяснений или в ходе судебной практики. Тем самым существенно нарушаются конституционные права налогоплательщиков, исполнительная власть получает возможность по своему усмотрению (без изменения ставок налога) изымать у плательщиков значительно большую долю их собственности. Очевидно, что такая ситуация в сфере налогообложения не допустима и во многом объясняется теоретической не разработанностью вопросов правовой формы налога. На актуальность вопросов правовой формы и юридической техники законодательных актов о налогах обращают внимание и специалисты, участвующие в разработке таких актов.³

Анализ тенденции изменения российского законодательства о налогах и сборах позволяет констатировать всё более широкое использование законодателем формальных приемов юридической техники как при установлении элементов налога, так и при регулировании иных налоговых правоотношений. К числу таких технико-юридических приемов и относится юридическая презумпция.

Одна из главных причин использования юридических презумпций в налоговом праве – стремление законодателя максимально точно определить платежеспособность налогоплательщика. Другая причина состоит в стремлении законодательно компенсировать трудности познания и доказывания, осуществляемых в ходе налогового контроля. Эти трудности объясняются тем, что основным источником информации для налогового контроля являются сведения налогоплательщика, но последний, зачастую, не заинтересован в обнаружении налоговым органом тех или иных фактов.

Использование юридических презумпций в налоговом праве является, во многом, средством борьбы с уклонением от уплаты налогов. Иная задача, решаемая при помощи юридических презумпций в налоговом праве, состоит

³ Слом В. И. О проблемах налогового нормотворчества // Налоговый Вестник, октябрь 1999 г., с. 3; Слом В. И. Снова о юридических аспектах налогообложения // Налоговый Вестник, июль 1999 г., с. 6

в перераспределении бремени доказывания различных обстоятельств и в возложении неблагоприятных правовых последствий за их недоказанность.

Это свидетельствует о необходимости теоретической разработки проблематики использования юридических презумпций в налоговом праве в связи с потребностью совершенствования юридической техники налогового законодательства.

В это же время в российском законодательстве наметилась тенденция к установлению налогов, основанных на суждении о платежеспособности плательщика по внешним признакам. Ярким примером является единый налог на вмененный доход, при котором объектом обложения является потенциально возможный доход, предположительно возникающий у плательщика при наличии определенных внешних признаков (площадь торгового помещения, количество работников и т. д.). Такого рода налоги основаны на презумпции получения дохода при наличии определенных внешних признаков.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что при налогообложении должна учитываться фактическая способность к уплате налога. Это требование получило свое закрепление в ст. 3 НК РФ. Анализ презумпций, положенных в основу того или иного налога, «улавливающего» платежеспособность по внешним признакам, дает возможность выявить соответствие такого налога принципу учета фактической способности к уплате налога. Это направление исследований позволяет не только затронуть вопросы юридической техники налогообложения, но и проанализировать оправданность и допустимость той или иной формы налогообложения.

Целью работы является теоретический анализ презумпций, действующих в налоговом праве, включающий в себя:

1. выяснение правовой природы юридической презумпции;
2. выработку определения юридической презумпции, примененного для исследования проблем налогового права;

3. уяснение места и роли юридических презумпций в правовом регулировании налоговых отношений;
4. формирование рекомендаций по совершенствованию действующего законодательства в отношении использования в нем правовых норм с юридическими презумпциями.

Для достижения этой цели исследуются:

- ❖ соотношение юридической презумпции с другими правовыми понятиями (аксиомой, гипотезой, нормой фикцией, юридическим фактом);
- ❖ понятие презумпция в его различных аспектах применительно к сфере налогового права;
- ❖ классификация юридических презумпций;
- ❖ специфика действия общеправовых презумпций в налоговом праве (презумпция добросовестности, презумпция невиновности, презумпция знания законодательства и презумпция законности правового акта);
- ❖ использование правовых презумпций при установлении и определении отдельных элементов юридической конструкции налога.

Методическая и эмпирическая база исследования. Теоретическую базу исследования составляют труды ученых по общей теории права, отраслевым юридическим наукам. Помимо общенаучных приемов познания при исследовании использовались и специально-юридические приемы познания, такие как:

1. анализ исторических форм юридической техники налогообложения;
2. метод сравнительного правоведения;
3. системно-догматическое толкование действующего законодательства.

Эмпирическая база исследования состоит из действующего законодательства: федерального, регионального и местного, практики Конституционного суда РФ, Верховного суда РФ, а также практики Высшего Арбитражного суда, Федеральных арбитражных судов Северо-Западного, Уральского, Московского, Западно-Сибирского округов, Арбитражных

судов г. Москвы и Московской области. При исследовании также использовалось налоговое законодательство стран-участников СНГ (Украины и Республики Узбекистан), а также Латвии.

Практическая значимость результатов исследования состоит в рекомендациях по совершенствованию действующего законодательства. Другим направлением практического использования выводов исследования может явиться формирование законной и обоснованной практики по применению юридических презумпций в налоговых правоотношениях, а также выработка практических рекомендаций по защите прав налогоплательщика через опровержение ряда презумпций.

Материал диссертационного исследования может быть использован при написании учебного пособия по курсу «Налоговое право», а также для преподавания дисциплины «Финансовое право».

Научная новизна диссертационного исследования состоит в следующих положениях, выносимых на защиту:

1. Делается вывод о том, что понятие презумпции можно использовать в узком и широком смысле. В узком смысле правовая презумпция – это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и детерминированное целями правового регулирования обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии одного юридического факта при наличии другого юридического факта. Правовая презумпция в широком смысле – это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии нормативных или фактических оснований для возникновения, изменения или прекращения прав и обязанностей, направленное на достижение целей правового регулирования.

2. Обосновывается, что высокая вероятность не составляет сущностного начала в правовой презумпции. В праве оправдано существование презумпций с невысокой степенью вероятности. Существование таких

правовых презумпций объясняется телеологическим (целевым) основанием правовой презумпции.

3. Доказывается, что в налоговом праве действует презумпция добросовестности налогоплательщика. Борьба с недобросовестными действиями налогоплательщиков должна проводиться через специальное совершенствование отдельных институтов налогового права с тем, что бы устранить неблагоприятные последствия недобросовестных действий налогоплательщика. Этот путь является более предпочтительным, чем установление общего запрета злоупотребления правом в налоговых отношениях, подобного запрету ст. 10 ГК РФ.

4. Утверждается, что в сфере налоговых отношений презумпция невиновности выступает как гарантия защиты прав налогоплательщиков. Обосновывается вывод о том, что в налоговом праве не существует презумпции виновности налогоплательщика.

5. Обосновывается, что презумпция знания налогового законодательства является опровержимой. Налогоплательщик в определенных случаях вправе доказывать, что он не знал нормы налогового законодательства или неправильно ее понимал, что может служить основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности.

6. Делается вывод о том, что к сфере налоговых отношений применяется презумпция законности правового акта. В теоретическом плане отсутствуют какие-либо препятствия для распространения понятия ничтожных и оспоримых актов на все правовые акты, а не только на подзаконные акты государственного управления.

7. Утверждается, что юридические презумпции в сфере налогообложения могут устанавливаться только законодательством о налогах и сборах, что обусловлено законной формой налога (ст. 57 Конституции РФ).

8. Обосновывается позиция об оправданности существующего правового регулирования презумпции соответствия договорной цены рыночной цене (ст. 40 НК РФ). С теоретических позиций отвергается точка зрения о

необходимости существенного расширения принципа исчисления налоговой базы по рыночной цене.

9. Доказывается, что пределы использования многих презумпций в налоговом праве обусловлены принципом учета фактической способности к уплате налога. В этой связи негативно оцениваются налоги, построенные на неопровержимой презумпции получения дохода при наличии определенных внешних признаков (например, единый налог на вмененный доход).

10. Делается вывод о том, что правовые презумпции в налоговом праве во многом используются как технико-юридический прием определения налоговых обязательств для тех случаев, когда ощущается недостаточность средств налогового контроля.

Апробация работы. В 1999 г. на основе материалов диссертационного исследования автором был сделан доклад на научной конференции, организованной Ассоциацией налогового права России совместно с сектором Налогового Права Института Государства и Права Российской Академии наук. Частично материалы диссертации использовались для доклада на научно-практической конференции «Развитие финансового права в современных условиях», прошедшей в МГУ им. М. В. Ломоносова 22-23 декабря 1998 г. Отдельные результаты диссертационного исследования использовались автором для доклада на секторе налогового права ИГП РАН по теме «Толкование налогового законодательства» (2000 г.).

Теоретические выводы о понятии, сущности и назначении юридических презумпций послужили основой для предложений, направленных на совершенствование налогового законодательства:

1. Презумпция невиновности налогоплательщика, сформулированная в НК РФ нуждается в уточнении. В п. 6 ст. 108 НК РФ слова «установлена вступившим в законную силу решением суда» можно было бы исключить как ошибочно перенесенные из презумпции невиновности, которая действует в уголовном процессе.

2. В законодательном порядке применительно к сфере налогообложения необходимо определить понятие оспоримого и ничтожного правового акта, закрепив при этом право налогоплательщика не исполнять ничтожные правовые акты вне зависимости от признания таких актов недействительными судом.

3. Коллизия права налогоплательщика на возврат налога, уплаченного на основании недействительного правового акта, и стабильности бюджета должна быть решена в форме принятия специального закона о порядке возмещения вреда, причиненного в результате действия нормативных актов, признанных в последствии не соответствующих законам и Конституции РФ. В этом законе право налогоплательщика на возмещение вреда может быть ограничено в конституционно-значимых целях и соразмерно им (п. 3 ст. 55 Конституции РФ), а также поставлено в определенные рамки, учитывающие необходимость обеспечения стабильности бюджета.

4. В Закон РФ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» целесообразно внести дополнения и предоставить налогоплательщику право доказывания того факта, что в действительности им вмененный ему доход не получен.

5. Проведенный анализ показывает, что при господстве подходной системы налогообложения приемы определения презюмируемого дохода, построенные на системе внешних признаков могут оказаться полезными, во-первых, как средство налогового контроля, а, во-вторых, как способ для упрощения налоговой системы. В этой связи следует признать целесообразным сохранение в российском налоговом законодательстве упрощенной системы налогообложения.

6. Косвенные налоги построены на презумпции определения дохода по расходам. Эта презумпция не является юридической, а лежит в основе косвенного обложения. Тем не менее, эта презумпция может оцениваться с позиции соответствия принципу учета фактической

способности к уплате налога. В косвенных налогах презумпция определения налогоплательщика по расходам на потребление начинает выполняться только с определенного уровня потребления, а именно, с потребления предметов, не составляющих предметов первой необходимости. Поэтому целесообразно освободить от косвенных налогов предметы первой необходимости.

7. В ст. 40 НК РФ целесообразно внести изменения и указать, что налогоплательщик вправе сам скорректировать цену сделки для целей налогообложения, руководствуясь ст. 40 НК РФ.

8. Ст. 31 НК РФ предусматривает расчет сумм налогов по аналогии. Этот прием основан на правовой презумпции. По аналогии более правильно было бы определять величины налоговых баз, а не суммы налога. Это обусловлено тем, что презюмироваться может вероятный юридический факт. Юридическим фактом является объект налогообложения в его количественном, стоимостном и т.д. выражении, т. е. налоговая база. Сумма налога представляет собой юридическое обязательство налогоплательщика по совершению определенного действия. Юридическая обязанность по совершению определенного действия презюмироваться не может, она может вытекать из презюмируемого юридического факта (налоговой базы, определенной по аналогии). Поэтому ст. 31 НК РФ нуждается в совершенствовании, с тем, что бы в ней было указано на право налоговых органов определять расчетным путем не суммы налогов, а величины налоговых баз по соответствующим налогам, подлежащим уплате налогоплательщиком.

9. В налоговом законодательстве целесообразно установить норму о недопустимости бесспорного взыскания налога с налогоплательщика при судебном или административном обжаловании им действий налогового органа о доначислении налога. Согласие налогоплательщика на взыскание налога считалось бы присутствующим при указании налога в декларации, а при доначислении налога налоговым органом – в силу факта необжалования

действий налогового органа в течение определенного времени. В последнем случае была бы использована легальная презумпция согласия налогоплательщика с доначисленными суммами налога при не обжаловании действий налогового органа в течение определенного, указанного в законе срока. Эту же презумпцию можно было бы использовать и для бесспорного взыскания штрафа – при не обжаловании налогоплательщиком в определенный срок наложения штрафа, презюмируется его согласие на бесспорное взыскание штрафа.

10. В ст. 56 НК РФ целесообразно закрепить презумпцию согласия налогоплательщика на налоговую льготу: «Налоговый орган при проведении налоговых проверок обязан учитывать права налогоплательщика на недоиспользованные налоговые льготы, если только от налогоплательщика не поступило письменное заявление об отказе использования таких льгот».

11. Необходимо кардинальное изменение практики налоговых органов в вопросе подтверждения права на использование налоговых льгот. В ст. 56 НК РФ целесообразно было бы закрепить правило о том, что налогоплательщик вправе подтверждать свое право на использование налоговых льгот любыми доказательствами.

Структура работы и ее содержание. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы.

Глава 1 *«Понятие и классификация юридических презумпций»* посвящена анализу существующих определений юридических презумпций и оснований для их классификации.

В этой главе автор приходит к выводу о том, использование презумпций в налоговом праве может быть исследовано на разных уровнях:

- ❖ на технико-юридическом уровне – как прием законодательной техники, позволяющий наиболее эффективным образом достичь определенных правовых последствий.

❖ на доктринальном уровне – как основании для выбора той или иной формы налогообложения.

В диссертации критически оценивается господствующая в литературе точка зрения об обязательно высокой вероятности правовых презумпций ошибочна. Анализ многих правовых презумпций показывает, что им не обязательно присуща высокая вероятность (презумпция знания законодательства, презумпция невиновности).

Автором обосновывается вывод о том, высокая вероятность, хотя и свойственна ряду правовых презумпций, однако, не составляет то существенное основание, на котором построены правовые презумпции. Эта точка зрения находит подтверждение в работах ряда дореволюционных авторов (И. Оршанский, Г. Ф. Дормидонтов, немецкий ученый XIX в. Бургард).

Направленность правовой презумпции на достижение целей правового регулирования позволяет говорить о целевой или телеологической природе правовой презумпции. По мнению автора, существующее в литературе утверждение о высокой степени вероятности правовых презумпций основаны на том, что главной целью правовой презумпции постулируется достижение объективной истины. Отсюда, мнение о допустимости в праве только таких презумпций, которые отражают обычный порядок вещей и обладают высокой вероятностью.

Однако, правовая презумпция может быть направлена на достижение иных целей правового регулирования – на преимущественную защиту тех или иных социальных интересов. Яркий тому пример – презумпция невиновности, которая несет в себе цель создания гарантий от необоснованного привлечения лица к ответственности и не имеет ничего общего с высокой вероятностью (лицо, совершившее правонарушение, в большинстве случаев действовало осознано и виновно, однако, презумпция невиновности обязывает считать лицо, совершившее правонарушение,

невиновным до тех пор, пока вина не будет доказана в установленном порядке).

В отношении ряда презумпций высокая вероятность презумптивных обобщений согласуется с целью защиты тех социальных интересов, которые законодатель рассматривает как заслуживающие правовой поддержки. Это ведет к образованию презумпций с высокой вероятностью, например, презумпция отцовства ребенка, родившегося в зарегистрированном браке и ряд других презумпций.

В других же презумпциях цель защиты определенных социальных интересов согласуется с высокой вероятностью презумптивных обобщений лишь частично и в результате получаются презумпции с большей или меньшей степенью вероятности.

Исходя из этих положений автором критически исследуются существующие в литературе определения правовой презумпции. По результатам проведенного анализа в диссертации предлагается определение правовой презумпции. Правовая презумпция – это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и детерминированное целями правового регулирования обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии одного юридического факта при наличии другого юридического факта. Это понятие отражает традиционное понимание правовой презумпции как суждения о неизвестном презюмируемом факте при наличии известного факта (основания презумпции).

Однако в литературе существуют многочисленные примеры нестандартного использования понятие презумпции. Условно их можно классифицировать по трем направлениям: 1) презумпция как мотив законодателя; 2) презумпция как общее правило законодательства; 3) презумпция как суждение о наличии определенных нормативных оснований правоотношений.

По мнению автора, использование термина «презумпция» в значении общего правила законодательства является не совсем верным. В данном

случае нет презумпции, так как нет предположительного вывода о чем-либо, а есть лишь указание на наличие общего правила. Представляется, что такое указание не может именоваться презумпцией. В этом смысле некорректно использовать термин «презумпция облагаемости», который довольно широко используется в специальной литературе.

В диссертации обосновывается тезис о том, что о понятии презумпции в узком и широком смысле. В узком смысле правовая презумпция является суждением о факте, а в широком – не только о фактических обстоятельствах, но и о нормативных основаниях возникновения правоотношения.

Правовая презумпция в широком смысле – это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии нормативных или фактических оснований для возникновения, изменения или прекращения прав и обязанностей, направленное на достижение целей правового регулирования. Презумпция конституционности закона, презумпция законности индивидуального правового акта являются презумпциями в широком смысле.

В первой главе также исследуются вопросы о соотношении презумпции со сходными правовыми явлениями, такими как аксиома, гипотеза, норма права, юридический факт и фикция.

В диссертационном исследовании анализируется деление презумпций на юридические и фактические, а также на опровержимые и неопровержимые. Опровержимые законные презумпции – это презумпции, в отношении которых закон допускает возможность опровержения и которые считаются истинными пока иное не установлено. Неопровержимые законные презумпции – это презумпции, опровержение которых не допускается. Правило, закрепленное такими презумпциями, считается истинным и опровержению не подлежит.

В диссертации анализируются как позиции противников неопровержимых презумпций (Я. Л. Штутин, К. С. Юдельсон, А. П. Сергеев.

И. О. Иоффе и М. Д. Шаргородский), так и позиции сторонников выделения в праве неопровержимых презумпций (С. С. Алексеев, В. К. Бабаев, Я. Б. Левенталь, Е. А. Флейшиц).

По итогам анализа автор приходит к выводу о том, существование неопровержимых презумпций в праве, равно как и фикций, оправдывается формальной определенностью права и стремлением законодателя защитить определенный социальные интересы. Возможность существования неопровержимых презумпций в праве вытекает из телеологической природы правовой презумпции, т.е. из ее направленности на цели правового регулирования. Иногда для реализации целей правового регулирования законодатель вынужден отступать от принципа объективной истины.

Пример неопровержимой презумпции содержится в ст. 4 Закона РФ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности», где предусмотрено, что объектом налогообложения при применении единого налога является вмененный доход на очередной календарный месяц. Согласно ст. 2 этого Закона вмененный доход – это потенциально возможный валовой доход плательщика единого налога за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода. Таким образом, при наличии внешних признаков, например, площади торговых помещений и территориального расположения предприятия законодателем презюмируется получение налогоплательщиком потенциально возможного дохода, который и служит объектом налогообложения. В данном случае при наличии определенных внешних признаков (основания презумпции) законодатель презюмирует наличие другого юридического факта – вмененного дохода. При этом налогоплательщик лишен возможности доказать, что им в действительности доход не получен или получен в меньшем размере. В данном случае для реализации фискальной цели этого налога законодатель пренебрег теми случаями, когда, несмотря на наличие

внешних признаков, налогоплательщиками в действительности доход получен не будут.

В диссертации анализируется соотношение материально-правовых и процессуальных презумпций.

Глава 2 «Особенности применения общеправовых презумпций в налоговом праве» посвящена исследованию специфики действия в налоговом праве презумпции добросовестности, презумпции невиновности, презумпции знания законодательства и презумпции законности правового акта.

В диссертации обосновывается, что презумпция добросовестности применима и к налоговому праву. Это косвенно подтвердил и КС РФ в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П. В этом постановлении КС РФ указал, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. О добросовестном налогоплательщике КС РФ упомянул в Постановлении от 28 октября 1999 г. № 14-П.

В литературе (И. Б. Новицкий) принято выделять добросовестность в объективном и субъективном смысле. В объективном смысле добросовестность выступает как известное внешнее мирило, которое принимается во внимание законом, судом применяющим закон, и которое рекомендуется членам гражданского оборота в их взаимных сношениях друг с другом. В других случаях принимается во внимание добрая совесть в субъективном смысле, как определенное сознание того или иного лица, как неведение некоторых обстоятельств с наличием которых закон связывает те или иные юридические последствия.

По мнению автора, в налоговом праве следует исходить из понимания добросовестности в субъективном смысле. Понятие добросовестности в объективном смысле, как некоего дополнительного внешнего мерила

⁴ Новицкий И. Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права // Вестник гражданского права 1916 г., № 6, с. 56

поведения налогоплательщика, не должно находить применения в налоговом праве. Это объясняет тем, что каждый должен платить только законно установленные налоги. Законная форма налога предполагает высокую степень формальной определенности обязанностей налогоплательщика.

В диссертации исследуется проблема применения института злоупотребления правом для достижения цели снижения налогов.

Обосновывается вывод о том, что не должны признаваться недействительными сделки законные по своему содержанию, но имеющие своим результатом какие-либо неблагоприятные последствия для бюджета. Иное является, по сути, опубличиванием субъективного гражданского права и ведет к разрушению частно-правовых начал, заложенных в ст. 1 ГК РФ. Поэтому гражданско-правовая действительность сделки не должна зависеть от учета ее субъектами интересов бюджета. Сделка должна быть действительна, т. к. ее стороны по своей воле совершили определенные действия, законные с позиций гражданского права.

Налоговое право, не разрушая действительность сделки, должно использовать свой собственный арсенал средств для борьбы с такими не приемлемыми для бюджета действиями налогоплательщиков. По этому пути и пошел отечественный законодатель (п.7 ст. 50, п. 2 ст. 135 НК РФ). Действия налогоплательщиков могут привести к недействительности сделки, если такие сделки налогоплательщика нарушают не только налоговое законодательство, но и одновременно являются мнимыми или притворными сделками.

Таким образом, по мнению автора, недобросовестность налогоплательщика не создает злоупотребление правом гражданским (ст. 10 ГК РФ), а создает проблему устранения последствий такой недобросовестности особыми средствами налогового права.

В диссертации исследуются спорные вопросы действия презумпции невиновности налогоплательщика. Автор не может согласиться с

высказываниями ряда авторов о ненужности презумпции невиновности в налоговом праве.

Обобщив точки зрения различных авторов на презумпцию виновности налогоплательщика, можно сделать вывод, что под презумпцию виновности подводятся такие явления, которые не имеют отношения к вине налогоплательщика как элементу состава налогового правонарушения. Поэтому, представляется необоснованным употребление термина «презумпция виновности» налогоплательщика. Этот термин засоряет научный лексикон и может оказать вредное воздействие на правоприменительную практику.

В отношении презумпции знания налогового законодательства в диссертации обосновывается возможность ее опровержения в исключительных случаях.

В диссертации исследуется презумпция законности правового акта применительно к сфере налоговых отношений.

Автор приходит к выводу о том, что презумпция законности не распространяется на ничтожные правовые акты. Любое лицо, которому адресован ничтожный акт, может его не признавать и не исполнять, не ожидая признания его недействительным надлежащим органом.

По мнению автора, при существенном нарушении действующего законодательства правовой акт в сфере налоговых правоотношений будет являться ничтожным и не порождающим обязанности по его исполнению вне зависимости от решения компетентного органа о незаконности (недействительности) такого акта. Существенность нарушений должна определяться применительно к каждому конкретному случаю, но в любом случае должна охватывать:

- ❖ ведомственные акты, не зарегистрированные в Минюсте РФ и (или) не опубликованные в установленном порядке;

- ❖ акты законодательства, вводящие налоги или сборы, не предусмотренные федеральным законом или с нарушением существенных элементов правовой конструкции налога, установленных федеральным законом;
- ❖ акты о налогах и сборах изданные в нарушение законной формы налога исполнительными органами власти.

Ничтожность правового акта не исключает признание такого акта незаконным (недействительным) в судебном порядке. Судебный порядок признания правового акта незаконным является общим как для ничтожных, так и для оспоримых правовых актов.

В рамках исследования презумпции законности индивидуального правового акта в сфере налогообложения анализируется правовое значение процедуры нарушения налоговой проверки для действительности решения налогового органа.

В диссертации предлагается разделить функции издания подзаконных нормативных актов по вопросам налогообложения и функции сбора налогов. Сейчас эти функции соединены в одном органе – МНС РФ, что и приводит к фискальному уклону в нормативных актах МНС РФ.

В диссертации дается критическая оценка практики ВАС РФ о возврате из бюджетов субъектов Российской Федерации налогов, взимавшихся на основании незаконных нормативных актов субъектов Российской Федерации.

Глава 3 Юридические презумпции при конструировании элементов юридического состава налогов. В этой главе исследуются:

1. Правовые презумпции при установлении объекта и источника налога.
2. Правовые презумпции при установлении порядка расчета налоговой базы.
3. Правовые презумпции при установлении механизмов исчисления и уплаты налога.
4. Правовые презумпции при установлении налоговых льгот.

Исследуются исторические формы налогообложения (поочажный, подомовой, поквартирный налоги), промысловые сборы. Автор приходит к выводу, что используя внешние признаки достатка, которые практически невозможно скрыть, законодатель конструирует в этих налогах неопровержимую презумпцию получения дохода плательщиком. Основанием презумпции служат различные внешние проявления достатка, а презюмируемым фактом — наличие у плательщика определенного дохода, необходимого для поддержания соответствующего уровня жизни.

В основе правовой конструкции реального налога лежит неопровержимая презумпция, согласно которой собственность (имущество) приносит доход. Основанием презумпции является факт владения определенным имуществом (объект обложения реального налога), который дает основание законодателю «приписывать» плательщику получение среднего дохода (источника уплаты реального налога).

Эти презумпции, как правило, являются не юридическим, а служат мотивом законодателя для установления той или иной формы налогообложения.

Исследуется налог на игорный бизнес и единый налог на вмененный доход. Обосновывается положение, что эти налоги построены на презумпции получения дохода при наличии определенных внешних признаков.

По мнению автора, позитивным направлением использования презумпции получения дохода при наличии определенных внешних признаков является упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства.

Позитивный характер этой системы выражается в добровольном выборе налогоплательщика между уплатой стоимости патента или уплатой подоходного налога. Тем самым принцип учета фактической способности к уплате налога реализуется при данной системе налогообложения диспозитивно — налогоплательщик сам решает, какой налог для него менее обременителен.

В диссертации содержится вывод о том, что в косвенных налогах презумпция определения налогоплательщика по расходам на потребление начинает выполняться только с определенного уровня потребления, а именно, с потребления предметов, не составляющих предметов первой необходимости.

Особое внимание в диссертации уделяется презумпции соответствия договорной цены рыночной (ст. 40 НК РФ).

В диссертации анализируются правовые проблемы использования налоговых льгот и приходит к выводу о том, что бремя доказывания оснований использования налоговой льготы возлагается на налогоплательщика. Однако было бы ошибкой рассматривать то, что этот механизм использования налоговых льгот построен на юридической презумпции следующего содержания: «основания налоговой льготы считаются отсутствующими, если плательщиком документально не доказано иное». Не любое распределение бремени доказывания основано на юридической презумпции. Для наличия легальной презумпции требуется прямо или косвенно закрепленное в законодательстве суждение о вероятном факте, с которым нормы права связывают определенные юридические последствия. Нормы права об обязанности доказать основания для использования налоговых льгот не содержат суждения о вероятном факте, следовательно, легальные презумпции в этом случае отсутствуют.

В то же время юридические презумпции находят применение и при установлении законодателем налоговых льгот. Это, во-первых, презумпция согласия налогоплательщика на использование налоговых льгот, а, во-вторых, вопрос о пределах бремени доказывания оснований для использования налоговых льгот зависит от степени реализации в законодательстве презумпции добросовестности налогоплательщика.

Чрезмерно усложненная процедура подтверждения ряда налоговых льгот, установленная МНС РФ, исходит, по сути, из презумпции недобросовестности налогоплательщика.

Работа заканчивается кратким заключением, в котором изложены выводы и предложения, отражающие основные результаты проведенного исследования.

Положения, выводы и рекомендации диссертационного исследования содержатся в следующих публикациях автора:

1. Вина налогоплательщика по российскому законодательству.// Ваш налоговый адвокат. Выпуск 1, М., ИД ФБК-ПРЕСС, 1997 г.
2. Юридические фикции и презумпции в налоговом праве.// Финансовые и бухгалтерские консультации, № 2, 1998 г.
3. Презумпция невиновности налогоплательщика по НК РФ // Консультант № 5, март, 1999 г.
4. Налоговые последствия недействительных сделок // Консультант № 13 1999 г.
5. Презумпция законности нормативных правовых актов в практике Верховного суда Российской Федерации // Ваш налоговый адвокат. Выпуск 1 (7), М., ИД ФБК-ПРЕСС, 1999 г.
6. Презумпция добросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. Выпуск 1 (15), М., ИД ФБК-ПРЕСС, 1999 г.
7. Презумпция знания налогового законодательства // Финансовые и бухгалтерские консультации, № 4, 2001 г.

Отпечатано в ООО «Компания Спутник+»
ПД № 1-00007 от 28.07.2000 г.
Подписано в печать 26.04.2001.
Тираж 100 экз. Усл. печ. л. 1,62

Печать авторефератов: 174-32-31

102